Les prélèvements présentant une nature fiscale : les critères de l'impôt

Nous pouvons rechercher ces critères dans deux grands blocs. Le premier est constitué par les définitions doctrinales de l'impôt et le second est le critère juridique de l'article 34 de la constitution de 58.

A. Les critères de l'impôt dans la définition doctrinale de l'impôt.

Le droit fiscal n'a jamais donné une définition générale de l'impôt. Les auteurs ont toujours cherché une définition acceptable de l'impôt, surtout au 19e siècle. Le droit fiscal, au sens du législateur, n'a jamais trouvé une définition générale de la notion d'impôt. On trouve une définition de l'impôt sur le revenu, de la TVA etc. Mais on ne trouve pas de définition générale.

C'est la doctrine qui s'y est intéressée. Une a été retenue comme la plus achevée, il s'agit de la définition donnée par Gaston Jèze. Professeur de droit public à l'université de Paris, il est resté comme un des principaux chefs de fils du droit fiscal dans les années 20 et 30. Sa définition est la suivante : « ***L'impôt est une prestation pécuniaire prélevée régulièrement, par voie d'autorité, sans contrepartie directe, pour couvrir les charges publiques*** ».

1) La définition de Jèze **

L'impôt est une prestation pécuniaire prélevée régulièrement par voie d'autorité, sans contrepartie directe, en vue de couvrir les charges publiques.

Cette définition contient **deux blocs de critères** :

a) Les critères relatifs aux modalités de l'impôt

Lorsqu'on prend la définition de Jèze, il a pris en compte **trois caractéristiques** de l'impôt :

- La forme de l'impôt, la **forme pécuniaire de l'impôt**. Chez lui l'impôt a une forme pécuniaire, ce qui distingue cet impôt, des formes d'impôts ayant existé dans des sociétés moins développé où on avait des prélèvements en nature.

- On a une régularité du prélèvement qu'on appelle également sa périodicité. Ici c'est l'idée que l'impôt contemporain s'oppose à des formes primitives de l'impôt qui ont pu se caractériser par l'absence de régularité, comme par exemple les formes primitives de l'impôt telles que le pillage.

- L'impôt est un prélèvement effectué par voie d'autorité. On a une contrainte, l'impôt est un prélèvement obligatoire, donc son paiement peut être effectué par voie d'autorité et l'administration va pouvoir recourir à l'exécution forcée, si le contribuable décide de ne pas payer l'impôt. Par exemple l'administration peut directement demander à un huissier de saisir après avoir émit un acte exécutoire, et ce sans avoir à passer devant le juge.

b) Les critères relatifs à la finalité

- Elle a pour but de couvrir les charges publiques : pour Jèze, c'est la finalité même de l'impôt. L'impôt est prélevé pour financer les dépenses publiques. Cela signifie que l'impôt sert à financer les finances publiques.

- L'impôt est un prélèvement sans contreparties directes. Cela signifie que l'impôt ne représente pas à l'échelle individuelle, le prix d'un service que le contribuable paierait. Autrement dit, **l'impôt ne procède pas d'un échange économique** entre l'état et l'individu qui paierait l'impôt. Cela a des conséquences considérables, on ne peut donc pas refuser l'impôt en se justifiant par le fait qu'on n'utilise pas les services publics. L'impôt est un rapport politique et non pas économique. De la même manière, le contribuable qui utilise un service ne pourra pas contester un impôt à cause de la qualité d'un service public. **Louis TROTABA** a dit que l'impôt rappelle la servitude volontaire dont parle la Boetie au 16ème siècle.

2) La valeur relative de la définition doctrinale de Jèze.

Elle a une valeur relative car exprimant une vérité relative qui était valable à un moment donné, et dont les critères ont pu être modifié. Par exemple, pour Jèze, l'impôt pourrait se caractérisé par sa forme pécuniaire, mais il subsiste dans le contexte contemporain, des formes de paiement en nature de l'impôt, on a par exemple la « Dation en paiement », il est utilisé seulement pour le paiement de l'impôt sur les successions. Le législateur a prévu dans ce cadre, que les héritiers peuvent remettre à l'état des œuvres d'art au bénéfice de l'enrichissement des musées nationaux.

On trouve dans la définition de Jèze que l'impôt est imposé par la contrainte. Mais si on reste dans cette idée, ce n'est pas exact car il existe des procédures atténuant le caractère autoritaire de l'impôt. Il existe des procédures « quasi contractuelles » ; on a par exemple la procédure de la transaction, il s'agit d'une convention entre l'administration et un contribuable, et dans le cadre de cet accord, l'administration s'engage à consentir un abandon de créance partiel, de l'autre le contribuable s'engage à payer dans les délais prévus. Cependant il existe des sanctions pécuniaires qui peuvent être très élevé et l'administration peut passer un accord avec le contribuable pour faciliter la situation du contribuable.

Pour la finalité et l'absence de contrepartie directe, l'impôt ne sert-il qu'à couvrir les charges publiques ? L'état ne peut vivre qu'à travers les impôts, il y a donc une dépendance de l'Etat. **Cependant l'impôt a également une finalité extra budgétaire**. C'est-à-dire que l'impôt est utilisé à des fins de politiques économiques ou à des fins de politiques sociales. Exemple, pour encourager les familles on accorde un allégement d'impôt pour les familles nombreuses. Par ailleurs, l'état accorde un allégement d'impôt pour les personnes employant une personne à domicile, le but étant de réduire le travail au noir et avoir plus de transparence. Ces mesures sont appelées des mesures de dépenses fiscales.

La définition de Jèze ne dit rien sur l'autorité détentrice du pouvoir fiscal. Qui est à la source des règles fiscales ? Qui, dans la société, détient le droit de lever l'impôt ? Qui détient le droit de déterminer les règles relatives au prélèvement fiscal ? Jèze ne répond pas à ces questions. Cette lacune est importante dans sa définition car le droit de lever l'impôt fait partie des prérogatives de puissance publique et il est important de savoir quelle est l'autorité investie de ce pouvoir fiscal. Avant, c'était le Roi. On était en présence d'un pouvoir arbitraire, despotique, absolu, auquel a voulu mettre fin la DDHC de 1789.

B. La notion constitutionnelle de l'impôt

C'est à l'article 34 que l'on trouve les dispositions relatives à l'impôt : « *La loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

1) Les éléments contenus dans l'article 34

La constitution de 1958 prend soin de réserver au législateur la création des règles fiscales. Le premier domaine de compétence est celui de l'assiette de l'impôt. C'est la base d'imposition. L'assiette est représentée par la valeur économique des éléments qui sont taxés. L'impôt est assis sur une valeur : l'assiette. L'impôt sur le revenu de la personne physique taxe sur le revenu annuel de la personne : c'est l'assiette. La TVA a pour assiette le prix hors taxe du service ou du bien acheté. Seule la loi peut déterminer les règles d'assiette. Le pouvoir réglementaire ne le peut pas, l'exécutif est incompétent. C'est un acte politique, si l'on décide de ne taxer que les bénéfices des professions indépendantes, on protège les salariés. Mais l'exécutif peut déposer des projets de loi et même les faire passer de force par les ordonnances législatives.

Le taux est le taux d'imposition. Il s'agit de ce que l'on appelle en droit fiscal classique le tarif de l'impôt. C'est ce qui permet de calculer le montant de l'impôt dû par le contribuable. Avant, on avait un tarif forfaitaire de l'impôt. C'est encore le cas avec des anciens impôts : les contributions indirectes. On a en deux catégories : les droits sur les tabacs et sur les alcools. Ce sont des tarifs forfaitaires : hectolitres pour l'alcool.

Dans les systèmes fiscaux modernes, le tarif (le taux) de l'impôt est un pourcentage. Cela peut être un taux proportionnel fixe. Comme pour la TVA, avec un taux proportionnel fixe de 19,6%. C'est pareil pour les sociétés (33,33% des bénéfices). Le taux peut également être progressif. C'est quand on a plusieurs taux applicables. On a une valise : un barème. Pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, on a 7 taux (de 0% à 48%) applicables par tranches de revenus. Cette méthode correspond à une conception de la justice fiscale différente de celle du taux proportionnel fixe.

Concernant les modalités de recouvrement, on entend la perception de l'impôt. Comment l'impôt est-il recouvré ? Le recouvrement de la TVA n'a rien à voir avec celui de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Avec la TVA, le contribuable paye en même temps que ce qu'il achète, le vendeur est un percepteur de l'impôt pour le compte de l'Etat. Alors que le système classique est fondé sur l'envoi d'une lettre au contribuable lui indiquant le montant dû et l'échéance, c'est le *système des droits constatés*. Ce système ne répond plus aux problèmes de l'administration fiscale actuelle. Il faut rechercher un coût optimal pour le prélèvement de l'impôt, de la gestion fiscale. Depuis une dizaine d'années, on cherche à comprimer les coûts administratifs de la gestion fiscale. Cette problématique s'inscrit dans celle de la gestion des finances publiques.

Enfin, l'article 34 parle des impositions de toute nature. C'est la première fois qu'apparaît cette notion. Jusqu'alors on ne connaissait que la notion d'impôt ou de contribution. Le terme contribution a la même signification que celui d'impôt. On le trouve essentiellement aujourd'hui en matière d'impôts locaux. Le terme contribution a été introduit après la Révolution en réaction à la fiscalité de l'Ancien Régime. On s'est donc même attaqué à la sémantique utilisée auparavant. On a substitué au terme impôt, le terme de contribution. On sent l'acceptation volontaire du contribuable de sa contribution aux charges publiques, cela fait plus démocratique.

Avec l'expression « impositions de toute nature », le législateur a visé tous les impôts : directs, locaux…

2) La portée de l'article 34

L'article 34 exprime un aspect essentiel qui est aussi un critère essentiel de l'impôt : le critère de la légalité de l'impôt. C'est un critère essentiel dans la mesure où l'article 34 définit le régime juridique qui est celui des impôts. Il se définit essentiellement par la légalité, mais on peut dire aussi que ce régime juridique est fondé sur l'idée que seule la loi peut instituer les règles fiscales fondamentales (assiette, taux, modalités de recouvrement). Les parlementaires doivent accomplir tout ce travail à chaque fois qu'ils statuent en matière fiscale. Le Conseil constitutionnel dit que sinon le Parlement s'est rendu coupable d'une faute d'incompétence négative : l'article 34 lui fait obligation de statuer sur tous les domaines. Le CC censure cette incompétence négative. Le législateur n'a donc pas un pouvoir discrétionnaire en matière fiscale. Il ne peut pas légiférer comme bon lui semble. Il est soumis aux obligations de l'article 34.

La raison d'être de cet encadrement constitutionnel est la DDHC de 1789 qui fait partie du bloc de constitutionnalité et qui a introduit un principe fondamental : celui du consentement de l'impôt par les citoyens ou leurs représentants.

C'est une fiction politique qui correspond à l'idéal démocratique.